

INFORME N.º 053-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. En relación con la deducción de determinados gastos o pérdidas a que se refiere el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta⁽¹⁾, el cual exige en algunos casos, además de la configuración del principio de causalidad, el cumplimiento de requisitos adicionales, como por ejemplo la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual; ¿la deducibilidad de dichos gastos debe efectuarse sólo en el ejercicio en que se cumplen los requisitos adicionales o a partir del ejercicio en que tales requisitos son cumplidos?
2. Para acreditar las bonificaciones ordinarias y extraordinarias otorgadas a los trabajadores ¿es requisito sustancial o indispensable que dicha bonificación haya sido aprobada por el Directorio o la Junta General de Accionistas?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y no rmas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos deducibles a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría se imputarán al ejercicio en que se devenguen⁽²⁾.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 37° de l citado TUO dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley, enunciándose una relación de gastos deducibles.

El párrafo final del citado artículo agrega que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir

¹ Entre los cuales se menciona a los indicados en los incisos l), v) y d) del citado artículo.

² En relación con el principio del devengado, cabe tener en cuenta que de acuerdo al criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 466-3-97, el concepto del devengado reúne las siguientes características: se requiere que se hayan producido los hechos substanciales generadores del crédito; que el derecho del ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y, no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

con criterios tales como el de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y generalidad para los gastos señalados en los incisos I), II) y a.2) del propio artículo 37°, entre otros.

Conforme se desprende de las normas antes citadas, en principio, los gastos para la obtención de la renta neta de tercera categoría se deducen en el ejercicio en que se devenguen.

Ahora bien, la referida deducción procederá en la medida que los gastos cumplan con el principio de causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad. Adicionalmente, tratándose de los gastos previstos en los incisos I), II) y a.2) del citado artículo 37°, los mismos deberán cumplir con el criterio de generalidad.

2. Así, el inciso I) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta considera como gastos deducibles a los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Agrega el citado inciso que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Por su parte, el inciso v) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son deducibles los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, los cuales podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio³).

Es pertinente señalar que la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final del referido TUO precisa que los gastos a que se refiere los citados incisos I) y v), que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aún cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

³ Cabe señalar que el inciso q) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37° de la Ley, para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71° de la Ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.

Agrega que, tratándose de retenciones por rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades y por rentas de cuarta categoría, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 166° de la Ley General de Sociedades, no será de aplicación la condición prevista en el inciso v) del artículo 37° de la Ley, cuando las retenciones y pagos se efectúen en los plazos dispuestos en el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39° del Reglamento.

De otro lado, el inciso d) del citado artículo 37° dispone que también son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente⁴).

3. Como se aprecia de las normas citadas anteriormente se tiene que:

- Como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y se ajusten, entre otros criterios, al de razonabilidad.
- En el caso de los gastos por concepto de aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, además de lo indicado en el párrafo anterior, debe verificarse el criterio de generalidad.

Ahora bien, los conceptos antes indicados así como los gastos o costos que constituyan para su perceptor, entre otras, rentas de quinta categoría, se deducen en el ejercicio en que se devenguen, siempre que se paguen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual de ese ejercicio. En caso no hubieran sido pagados en el ejercicio en el que se devenguen, serán deducibles sólo en el ejercicio en que efectivamente se paguen, incluso si hubieran sido debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Nótese que para la deducción como gasto de los conceptos antes indicados, las normas que regulan el Impuesto a la Renta expresamente han considerado sólo el ejercicio en que se realiza el pago. En ese mismo sentido, si no se hubieran deducido los mencionados conceptos en el ejercicio en que fueron pagados, el contribuyente no puede realizar la deducción en un ejercicio diferente.

- En el caso de las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o

⁴ Cabe tener en cuenta el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15749-2-2011, según el cual las pérdidas por robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que es inútil el inicio de la acción judicial.

seguros, éstas se deducirán en el ejercicio en que se devenguen, para lo cual se debe tener en cuenta cuándo:

- i) ocurre el evento de caso fortuito o fuerza mayor;
- ii) se ha probado judicialmente el hecho delictuoso o se ha acreditado la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente.

4. En relación con la segunda consulta, entendemos que las bonificaciones ordinarias y extraordinarias a que se refiere la misma, son otorgadas en virtud del vínculo laboral existente.

Siendo ello así, las referidas bonificaciones son deducibles como gasto para la determinación de la renta neta de tercera categoría, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. En este sentido, tal como se ha señalado anteriormente, la deducción de dichos conceptos procederá en el ejercicio en que se devenguen, en la medida que se paguen dentro del plazo previsto en la norma⁽⁵⁾, y siempre que cumplan con el principio de causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar la normalidad, razonabilidad y generalidad del gasto.

Ahora bien, respecto a la forma de acreditación de la decisión del otorgamiento de las bonificaciones materia de consulta, las normas del Impuesto a la Renta no han previsto alguna forma particular para tal efecto. De allí que los contribuyentes puedan utilizar cualquier medio probatorio que resulte idóneo y que brinde certeza de la causalidad, así como el momento de su pago, lo que determinará el ejercicio en que éstas puedan ser deducidas.

CONCLUSIONES:

1. Como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad.
2. En el caso de los gastos por concepto de aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, además de lo indicado en la conclusión anterior, debe verificarse el criterio de generalidad.
3. Los conceptos señalados en la conclusión anterior así como los gastos o costos que constituyan para su receptor, entre otras, rentas de quinta categoría, se deducen en el ejercicio en que se devenguen, siempre que se paguen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada

⁵ Si la deducción de los referidos gastos no se efectúa en el ejercicio en que se devengan por la falta de pago de los mismos, se deducirán en el ejercicio en que efectivamente se paguen

anual de ese ejercicio. En caso no hubieran sido pagados en el ejercicio en que se devenguen, serán deducibles sólo en el ejercicio en que efectivamente se paguen, incluso si hubieran sido debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

4. Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros, se deducirán en el ejercicio en que se devenguen, para lo cual se debe tener en cuenta cuándo:
 - i) ocurre el evento de caso fortuito o fuerza mayor;
 - ii) se ha probado judicialmente el hecho delictuoso o se ha acreditado la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente.
5. Las normas del Impuesto a la Renta no han previsto alguna forma en particular para acreditar la decisión del otorgamiento de las bonificaciones ordinarias y extraordinarias otorgadas en virtud del vínculo laboral existente, pudiendo los contribuyentes utilizar cualquier medio probatorio que resulte idóneo y que brinde certeza de la causalidad, así como del momento de su pago, lo que determinará el ejercicio en que dichas bonificaciones puedan ser deducidas.

Lima, 30 de Mayo de 2012

ORIGINAL FIRMADO POR:
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica